

Transmisión de bienes inmuebles situados en España. Obligación de retener salvo acreditación de la condición de sujeto pasivo del IS o del IRPF en el momento de efectuarse la transmisión. T.E.A.C. R, (6-2-2014)

Si en el momento de efectuarse la transmisión de un inmueble situado en territorio español, el transmitente no acredita ante el adquirente su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, el adquirente viene obligado, de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Si con posterioridad se aportase esa certificación, ello no determinará el derecho a la devolución de ingresos indebidos a la retención efectuada, pues fue una retención debida, esto es, procedente por exigida por la normativa del Impuesto. Y todo ello sin perjuicio, en su caso, del derecho a una devolución derivada de la normativa de cada tributo. Esta devolución derivada de la normativa de cada tributo está prevista en el artículo 99.8 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Transmisión de bienes inmuebles situados en España. Obligación de retener salvo acreditación de la condición de sujeto pasivo del IS o del IRPF en el momento de efectuarse la transmisión.

T.E.A.C. (Sala) Unificación de criterio

Fecha: 6 de febrero de 2014

Art. 99.8 L.I.R.P.F. (L35/2006)

Art. 25.2 T.R.I.R.N.R. (RDLeg. 5/2004)

Art. 14 R.I.R.N.R. (RD1776/2004)

OM HAC/3626/2003

Si en el momento de efectuarse la transmisión de un inmueble situado en territorio español, el transmitente no acredita ante el adquirente su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, el adquirente viene obligado, de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Si con posterioridad se aportase esa certificación, ello no determinará el derecho a la devolución de ingresos indebidos a la retención efectuada, pues fue una retención debida, esto es, procedente por exigida por la normativa del Impuesto. Y todo ello sin perjuicio, en su caso, del derecho a una devolución derivada de la normativa de cada tributo.

Esta devolución derivada de la normativa de cada tributo está prevista en el artículo 99.8 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (06/02/2014), en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en Calle Infanta Mercedes, núm. 37, 28020- Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., de fecha 26 de octubre de 2012, por la que se resuelve, estimándola, la reclamación económico-administrativa número ...

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1.- Según escritura pública de fecha ... de ..., D. ... con NIE núm. X----R, transmitió un inmueble a determinada entidad financiera mediante la figura de dación en pago de deuda.

La entidad adquirente practicó retención del 3% del valor de transmisión en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. El 16 de marzo de 2009 presentó la correspondiente autoliquidación en Modelo 211, ejercicio 2009, por un importe a ingresar de 3.773,02 €.

2.- El 13 de diciembre de 2010, la entidad financiera presentó ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) una solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada y la devolución del correspondiente ingreso indebido por haber considerado erróneamente que el transmitente de la finca era no residente en España a efectos fiscales, aportándose certificado emitido por el Delegado de la AEAT, con fecha 14 de agosto de 2009, según el cual D. ... con NIF: X----R, es residente en España.

3.- Con fecha 23 de agosto de 2011, la Dependencia Provincial de Gestión de la AEAT de ... dicta acuerdo desestimando la solicitud de la entidad financiera al considerar que:

“(....) El art. 14.2.a) RIRNR establece que el adquirente no tendrá la obligación de efectuar retención o ingreso a cuenta en la transmisión de bienes inmuebles en territorio español cuando el transmitente acredite su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto de Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración Tributaria. Tal certificación ha de ser expedida con anterioridad a la transmisión, puesto que, en otro caso, no se justifica la exención a la transmisión (Disposición Adicional Tercera de la Orden HAC/3626/2003).

Sin embargo, en el presente caso ha sido con posterioridad a la citada operación cuando se han presentado por los transmitentes a XX (la entidad financiera adquirente) Certificados de Residencia Fiscal emitidos por la AEAT, acreditativos de su residencia fiscal en España. En consecuencia, el ingreso a cuenta fue debido, y la XX (la entidad financiera adquirente), como adquirente del inmueble, estaba obligada a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente (3%) de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del IRNR correspondiente a los transmitentes, con independencia de su repercusión (art. 25.2 LIRNR y arts. 12, 13.4 y 14.1 y 4 RIRNR).

Por tanto, y puesto que el ingreso era debido, la solicitud de devolución efectuada por la XX (la entidad financiera adquirente) ha de ser desestimada ya que no nos encontramos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos, sino ante un caso de ingreso debido no repercutido. El pago a cuenta se ha de ingresar en el Tesoro

aunque no se haya repercutido, puesto que el incumplimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta no excusa de la obligación de ingresar (Art. 35 y 37 LGT; Consulta DGT V0374-07).

En cuanto a las posturas diametralmente opuestas que alega la XX (la entidad financiera) por parte de las Dependencias de Gestión Tributaria de las Delegaciones de Cataluña, Murcia o Alicante respecto a supuestos idénticos al presente, esta Dependencia desconoce los antecedentes y las circunstancias de los casos a los que se hace alusión; y como se establece en los apartados anteriores, en este caso, procede su desestimación.

En consecuencia, y de conformidad al Texto Refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, aprobado por R.D.Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y a la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que regula las normas de gestión de las declaraciones de 211 y 212, las retenciones se practicaron correctamente, ya que no se acreditó la residencia fiscal en España por el transmitente del inmueble en el momento de la transmisión, por lo que procede desestimar la solicitud de rectificación presentada.

Será en la declaración del IRPF del contribuyente dónde se recoja la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión y, a su vez, se deduzca la retención o ingreso a cuenta practicada (Art. 23.2 LGT, Art. 99.5), 6) y 8) LIRPF)[1].”

4.- Contra el acuerdo anterior, la entidad financiera deduce reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (en adelante, TEAR) reproduciendo las alegaciones realizadas con ocasión de la solicitud de rectificación de autoliquidación, relativas al error padecido sobre la condición de no residente del transmitente del inmueble.

5.- Mediante resolución de fecha 26 de octubre de 2012, el TEAR acuerda estimar la reclamación, anulando el acto objeto de impugnación por no ser conforme a Derecho, razonando en los siguientes términos:

“CUARTO: Este Órgano unipersonal del Tribunal no puede compartir el criterio sostenido por la Dependencia Provincial de Gestión Tributaria de la AEAT de ..., por cuanto que vulnera la doctrina de los actos propios, según resulta de los antecedentes que obran en el expediente.

En el presente caso, según consta en los antecedentes, (...), solicitante de la rectificación, practicó e ingresó retención del 3% del valor del inmueble recibido como dación en pago de deuda, según escritura pública de fecha 23/02/2009.

Además, ha resultado probado, mediante certificado de residencia fiscal emitido por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de ... de la Delegación Especial de la AEAT de ..., que el transmitente fue residente en España en el año 2009, año de la dación en pago. Debiendo en consecuencia, la Administración Tributaria acatar sus propios actos en aras al principio de unidad de la actuación administrativa y al principio de confianza legítima.

Por lo expuesto, procede acceder a la rectificación de la autoliquidación solicitada y, en consecuencia, a la devolución de ingresos indebidos junto con los intereses de demora correspondientes”.

SEGUNDO.- Frente a la citada resolución del TEAR, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria interpone

el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea para el interés general, trascendiendo el criterio aplicado por el TEAR al concreto expediente. En síntesis, las razones a juicio de la recurrente por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

a).- Aplicación de lo dispuesto en la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes así como la Disposición Adicional segunda de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre. De acuerdo con los preceptos anteriores resulta clara la obligación del adquirente de practicar retención o ingreso a cuenta si no concurre ninguna de las excepciones previstas en el apartado segundo del artículo 14 del Reglamento del Impuesto. En el caso que nos ocupa, resulta acreditado en el expediente, sin que ni las partes ni el TEAR lo hayan puesto en duda, que en la fecha de transmisión del inmueble (23 de febrero de 2009) Don D... no había acreditado ante la entidad financiera adquirente su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, ya que dicha certificación no fue expedida hasta el día 14 de agosto de 2009. En consecuencia, la actuación de la entidad adquirente, practicando el correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se ajustó a la norma tributaria aplicable al caso (artículo 14.1 del Reglamento), sin que, por tanto, el ingreso se deba calificar de indebido. En apoyo de estas consideraciones la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de octubre de 2008 (RG 1268-07) en la que se plantea la conformidad a derecho de una retención a cuenta del IRNR sobre unas rentas cuya exención no es acreditada ante el pagador por el perceptor de las mismas.

b).- Disconformidad con la conclusión del TEAR de que la actuación de la Administración tributaria es contraria a la doctrina de los actos propios. La vulneración de tal doctrina se produciría si el órgano de aplicación de los tributos, además de no acceder a la rectificación de la autoliquidación del adquirente, concluyese la imposibilidad de recuperación del ingreso a cuenta por parte del transmitente, pero en este caso el órgano de gestión muestra un escrupuloso y expreso respeto a la doctrina de los actos propios, pues en la misma resolución informa al interesado de que la vía adecuada para la recuperación del ingreso a cuenta soportado es la presentación de la declaración del IRPF por parte del transmitente, en la que se podrá deducir dicho ingreso a cuenta.

Ahora bien, de haberse utilizado la vía señalada por el órgano de gestión la devolución que, en su caso, resultase no podría calificarse como devolución de ingresos indebidos, sino como devolución derivada de la normativa del tributo.

Por lo expuesto finaliza solicitando de este Tribunal Central que unifique criterio en el sentido de declarar que:

“Si en el momento de efectuarse la transmisión de un inmueble situado en territorio español, el transmitente no acredita ante el adquirente su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, el adquirente viene obligado, de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, sin que la acreditación que, en su caso, se

realice con posterioridad a ese momento convierta en indebido el ingreso derivado de la autoliquidación presentada por el adquirente del inmueble.”

TERCERO.- Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presentó escrito en el que se alega, en esencia, que el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio resulta claramente improcedente por tratarse no de una cuestión jurídica, sino fundamentalmente fáctica, debiendo atender a las circunstancias de cada supuesto concreto, que en modo alguno puede ser considerada errónea y contraria a la Ley, o especialmente gravosa para el interés público. Sin perjuicio de lo anterior, y para el caso de que se estime que esta resolución puede ser objeto de este recurso extraordinario, estima que el solicitante sí tiene derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por el concepto IRNR, cuando se ha certificado por la propia AEAT que el transmitente era residente fiscal en España.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso los requisitos de competencia, legitimación y plazo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.- Con carácter previo, debe analizarse la admisibilidad del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cuestionado quien fuera reclamante en el procedimiento de revisión en el que recayó la resolución cuyo criterio ahora se impugna, que proceda la admisión del mismo, toda vez que entiende que no concurre ninguno de los presupuestos del artículo 242.1 de la LGT, pues considera que la resolución impugnada en modo alguno puede ser considerada errónea y contraria a la Ley, o especialmente gravosa para el interés público, sino que se trata de una cuestión fundamentalmente fáctica, que atiende a las circunstancias del supuesto concreto.

El referido artículo 242.1 de la LGT, dispone a este respecto que:

“Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o por los Directores Generales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, cuando estimen gravemente dañosas o erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales”.

El carácter extraordinario de este recurso se evidencia o manifiesta, entre otros aspectos, en el carácter tasado de los motivos de su interposición, sólo admitiéndose cuando el mismo esté fundado en alguna de las tres causas que allí se citan; a saber:

- que se estime que la resolución recurrida resulta gravemente dañosa y errónea,
- que la resolución recurrida no se adecue a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, y/o

- que en la misma se apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales.

Estamos en presencia de una vía de impugnación extraordinaria que, en pro de la seguridad jurídica, pretende unificar los criterios interpretativos no sólo en la vía económico-administrativa, sino en el ámbito de los órganos de aplicación de los tributos, en tanto contempla aquel artículo 242 en su apartado 4 que, “los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria”.

En el presente recurso se identifica de manera expresa una de las circunstancias concretas que habilitan su interposición, resultando asimismo clara la vocación de generalidad del criterio que sienta la resolución recurrida, toda vez que sus argumentaciones exceden o sobrepasan del caso particular allí analizado, afectando a la interpretación del artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pudiendo extrapolarse a todo supuesto de devolución a los retenedores con la sola presentación de un certificado de residencia del transmitente en un momento posterior a aquel en que se produjo la transmisión del inmueble.

La conclusión anterior no sólo acredita la concurrencia de causa tasada que habilita la admisión del presente recurso, sino que evidencia o justifica la propia finalidad de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, cual es aunar con carácter vinculante la interpretación jurídica que la Administración tributaria -incluidos los Tribunales económico-administrativos-, realice de determinado precepto o supuesto que, por ende, pueda afectar a una generalidad de casos. De hecho, el que existen más casos afectados fue una de las alegaciones que formuló la propia entidad financiera ante el órgano de aplicación de los tributos, como ha quedado reflejado en el antecedente de hecho primero de esta resolución, lo que, a mayor abundamiento sirve para desvirtuar su afirmación de que estamos ante una cuestión puramente fáctica.

Resultando admisible el presente recurso, se impone entrar a conocer del fondo del mismo.

TERCERO.- La cuestión planteada consiste en determinar en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, si en el momento de efectuarse la transmisión de un inmueble, el transmitente no acredita ante el adquirente su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades, mediante la certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, pero la acreditación se aporta con posterioridad a ese momento, si ello convierte o no en indebido el ingreso derivado de la autoliquidación presentada por el adquirente del inmueble, quien practicó, de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, retención a cuenta del 3 por ciento de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

CUARTO.-La obligación de retener nace para el adquirente de un inmueble situado en España en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) según el cual :

“2. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3%, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente,

de la contraprestación acordada en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquellos (...)

Asimismo, el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (en adelante RIRNR), dispone en su apartado 2:

“2. El adquirente no tendrá la obligación de retener o de efectuar el ingreso a cuenta en los siguientes casos:

a) Cuando el transmitente acredite su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración Tributaria.

b) En los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español”.

En relación con la certificación a la que se refiere el artículo 14.2.a) del RIRNR, la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre vigente hasta el 2 de enero de 2011 (derogada y sustituida por Orden EHA/3316/20110 de 17 de diciembre) establecía que: “los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades que vayan a transmitir mediante contraprestación un bien inmueble situado en España podrán solicitar que se les expida una certificación acreditativa de su sujeción a dichos Impuestos”.

En términos similares, la Orden EHA/3316/20110 hoy vigente dispone que estos certificados de residencia fiscal en España “Asimismo, se utilizarán para acreditar la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades por aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que vayan a transmitir mediante contraprestación un bien inmueble situado en España, a que se refiere el artículo 14.2.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio”.

De la normativa expuesta se deduce claramente que únicamente si el adquirente tiene constancia en el momento en que se realiza la transmisión del inmueble, de que el vendedor está sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades, queda exonerado de la obligación de retener y efectuar el ingreso del 3%; de forma tal que para que esta exoneración de la obligación de retención pueda hacerse efectiva es imprescindible, como destacan tanto la Ley como el Reglamento del Impuesto, que se acredite ante el obligado a retener la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del certificado de la Administración. Lo cual es perfectamente coherente con las responsabilidades que se exigen al obligado a retener que no haya cumplido su obligación de retención e ingreso de su importe. Así, el apartado 5 de la misma norma reglamentaria advierte “5. Si la retención o el ingreso a cuenta referido anteriormente no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente, y el registrador de la propiedad así lo hará constar por nota al margen de la inscripción respectiva, señalando la cantidad de que responda la finca. (...)”.

Debe reseñarse asimismo que es claro que no son indebidos todos los ingresos realizados en la Hacienda Pública que después, en su caso, hayan de devolverse. Así, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), distingue entre las

“devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo” reguladas en el artículo 31 y las “devoluciones de ingresos indebidos”, a las que se refiere el artículo 32.1, definiendo las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo como “las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo”.

El Tribunal Supremo viene reiterando esta diferencia, entre otras en la Sentencia de 2 de abril de 2008 (Rec. nº 5682/2002) en la que, con relación a la segunda categoría, esto es, a las “devoluciones de ingresos indebidos”, señala lo siguiente:

“(…) En cambio, el artículo 32.1 dispone: “La Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley”. Y este último reconoce como supuestos de devolución de ingresos indebidos, los siguientes: a) cuando se haya producido una duplicidad en el pago de las deudas tributarias o sanciones; b) cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación; c) cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción; y d) cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Aún cuando la Ley no contenga un concepto de “ingreso indebido”, de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio “debido” se convierta posteriormente en improcedente” (El subrayado se ha añadido por este TEAC).

Pues bien, en el presente caso, ante la ausencia de certificación de la residencia fiscal en España del transmitente, en el momento de la transmisión del inmueble, el comprador está obligado a retener y a realizar el ingreso que, por ser a cuenta del impuesto correspondiente a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del inmueble, debe soportar el vendedor. Así, las cosas, el ingreso realizado por el retenedor en el Tesoro Público, ante la ausencia el día 16 de marzo de 2009 de la acreditación de la circunstancia que exceptuaría el nacimiento de esa obligación tributaria, era un ingreso procedente, por lo que no se corresponde con el concepto de “ingreso indebido”.

Esta es la misma conclusión que ya ha sido alcanzada por este Tribunal Central en la Resolución RG 1268/07 de fecha 23 de octubre de 2008, con fundamento en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, Resolución en la que ya señalaba lo siguiente: “A la situación expuesta resulta plenamente aplicable la doctrina del Tribunal Supremo que, aunque emanada con motivo de la aplicación de los Convenios de doble imposición y en el marco que no era del IRNR, dado que no existía dicho Impuesto como diferenciado del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas o del Impuesto sobre Sociedades, responde a los mismos principios y a la misma lógica impositiva.

Así el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de febrero de 2004, hacía en el Fundamento de Derecho tercero, entre otras, las siguientes manifestaciones:

“La Sala anticipa que rechaza este único motivo casacional por las razones que a continuación aduce:

Primera.- La sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo de fecha 16 de noviembre de 1994 inició lo que luego se ha convertido en doctrina reiterada, consistente, en síntesis, en que la devolución del exceso de los Impuestos sobre la Renta (Personas Físicas y Sociedades) exigido por la Hacienda Pública española por ignorar inicialmente los datos relativos a los perceptores, concretamente su residencia, hecho que impide la oportuna aplicación de los tipos convencionales señalados en los Convenios para evitar la doble imposición, no tiene la naturaleza de devolución de ingresos indebidos , (...)

Se observa que la aplicación “ab initio” del tipo convencional del 10 % sólo es posible si en ese momento el pagador ... conociera la identidad del perceptor y el cumplimiento por este del requisito de residencia en Alemania y además que..., por ello es muy frecuente que en el momento del pago de los dividendos, intereses y royalties, el pagador ignore dichos datos[2], razón por la cual aplica el tipo general vigente en dicho Estado, pero se prevé, ..., que con posterioridad, en el plazo de un año, el perceptor presente la correspondiente solicitud, con la certificación oportuna demostrativa de su residencia en el otro Estado contratante , y así obtenga la devolución del exceso pagado (...)

Mas adelante en ese mismo Fundamento de Derecho, se reproduce lo expuesto en una sentencia anterior del mismo Tribunal Supremo, de 16 de noviembre de 1994, en la que se profundizaba en la distinción entre devolución de un ingreso indebido y devolución derivada de la propia mecánica del impuesto, de cuya cita se extraen los párrafos que se estiman mas significativos a los efectos que nos ocupan :

“Ahora bien, no hay que confundir esta solicitud de devolución – se refiere a la presentada para solicitar la devolución de lo retenido en la fuente, en cumplimiento de la normativa convenida- con la petición de ingresos tributarios indebidos. Aquí el ingreso es correcto y para nada indebido(...)” .

Es importante hacer hincapié en los criterios que el Tribunal Supremo vierte en la mencionada sentencia de 2004, toda vez que el espíritu o principios que subyacen son perfectamente aplicables al caso que aquí se plantea, aunque éste se suscite en el marco del IRNR; la misma lógica que aplica el Supremo de que la devolución no lo es de un ingreso indebido puesto que la retención era debida, dado que el retenedor no podía saber que el “retenido” reunía las condiciones para gozar del tipo reducido de un convenio de doble imposición, es predicable de los supuestos en que, como el que aquí se debate, el retenedor no puede conocer que la entidad a la que debe retener por el pago de dividendos cumple todos los requisitos que el artículo 13.1.g) de la LIRNR exige para el goce de la exención.

Así, continúa exponiendo el Tribunal Supremo: “La característica común de los supuestos que generan el derecho a “las devoluciones de oficio “, es que “ab initio” el ingreso realizado es conforme a derecho , si bien por las circunstancias posteriores, por ejemplo, en el caso de retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados, la practica de la liquidación anual por IRPF o por Impuesto sobre Sociedades, da lugar a una cuota inferior a la suma de los pagos previamente realizados, razón por la cual procede la devolución del exceso ingresado, o el supuesto parecido e que el IVA soportado excede al repercutido o devengado (...) y por último el caso de autos en el que “ab initio” el pagador , al no conocer el cumplimiento de los requisitos exigidos por el respectivo Convenio para evitar la doble imposición (residencia del perceptor y otras circunstancias) se ve en la obligación jurídica de aplicar el tipo de gravamen común y posteriormente debe el perceptor probar el cumplimiento de tales requisitos para obtener la correspondiente devolución de lo ingresado de mas.”

En el caso aquí planteado, la ausencia del certificado acreditativo de la residencia fiscal en España del transmitente en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, determina el nacimiento de la obligación jurídica del adquirente de practicar la retención y de efectuar su ingreso. Y si en un momento posterior a la transmisión del inmueble, se aporta la acreditación de la residencia fiscal en España del transmitente, ello no determina el derecho a la devolución de un ingreso indebido (que, de existir, sería en favor del transmitente, que es quien soportó la retención, y nunca en favor del obligado a retener o ingresar a cuenta, sin perjuicio de que éste esté legitimado para instar la eventual devolución), sino que determinaría en su caso el derecho a una devolución derivada de la normativa de cada tributo, pues el ingreso fue debido, procedente de acuerdo con la normativa aplicable, si bien, por la normativa del Impuesto puede, o no, resultar excesivo.

QUINTO.-Respecto a la posible vulneración por la Administración de la doctrina de los actos propios, de acuerdo con la delimitación que ha realizado el Tribunal Supremo en diferentes resoluciones, concretamente en el Auto de 4 de diciembre de 1998, “para que la doctrina de los “actos propios” de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero”. También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (véase, por todas, sentencia de 27 de marzo de 2007) que los actos propios, para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica de manera que causen o produzcan estado.

Partiendo de las consideraciones anteriores, en los supuestos analizados, no cabe hablar de vulneración de la doctrina de los “actos propios”. La emisión del certificado no es un acto que vincule a la Administración en fecha distinta al de su emisión y, por tanto, no revoca una decisión anterior. Lo relevante, como se ha concluido en el fundamento de derecho anterior, es la aportación del certificado acreditativo de la residencia en España en el momento de la transmisión del inmueble, de formal tal que su aportación en un momento posterior no altera la naturaleza de debido, por procedente, del ingreso del pago a cuenta. A mayor abundamiento, es perfectamente plausible que en el momento de la transmisión, en marzo de 2009, el transmitente no cumpliera aún los requisitos para tener la condición de residente en territorio español en el período impositivo 2009: así sucedería si el criterio por el que resulta residente fuera la permanencia en territorio español durante más de 183 días, no habiendo quedando acreditado tampoco que fuera residente en España en el año 2008. Por lo tanto, es posible que en marzo de 2009 ni el interesado pudiera solicitar el certificado, ni pudiera la Administración certificar su residencia en tal fecha. En cambio, nada impide que esta residencia fuera posible acreditarla en un momento posterior, en concreto y como aquí sucede en agosto de 2009. Por lo que no puede apreciarse que exista una revocación posterior por parte de la Administración de acto alguno previo declarativo de derechos.

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en Sentencia num. 1676, de 5 de diciembre de 2012, cuando desestima el recurso interpuesto contra la denegación de devolución como ingreso indebido del IRNR concluyendo:

“(…) Por último, no se vulnera la doctrina de los actos propios, pues el documento donde se certifica que la declarante es residente en España, emitido por la AEAT, es

de la misma fecha que la escritura de compraventa, a la 11.24 horas, y no consta que se aportara en el momento de la firma”.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., ACUERDA ESTIMARLO fijando como criterio el siguiente:

Si en el momento de efectuarse la transmisión de un inmueble situado en territorio español, el transmitente no acredita ante el adquirente su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, el adquirente viene obligado, de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Si con posterioridad se aportase esa certificación, ello no determinará la derecho a la devolución de ingresos indebidos a la retención efectuada, pues fue una retención debida, esto es, procedente por exigida por la normativa del Impuesto. Y todo ello sin perjuicio, en su caso, del derecho a una devolución derivada de la normativa de cada tributo.